

Audience publique du 7 mai 2007

Recours formé par

la **société anonyme X. S.A.**, ...

contre

trois bulletins d'impôt émis par le **bureau d'imposition
Sociétés 2**

en matière d'impôt sur le revenu des collectivités

JUGEMENT

Vu la requête, inscrite sous le numéro 21330 du rôle, déposée le 28 avril 2006 au greffe du tribunal administratif par Maître Eyal GRUMBERG, avocat à la Cour, inscrit au tableau de l'Ordre des avocats à Luxembourg, au nom de la société anonyme X. S.A., établie et ayant son siège social à L-..., représentée par son conseil d'administration actuellement en fonctions, inscrite au registre de commerce et des sociétés de Luxembourg sous le numéro B...., tendant à la réformation, sinon à l'annulation d'une décision implicite du directeur de l'administration des Contributions directes suite au silence par lui observé par rapport à sa réclamation du 27 septembre 2005 contre trois bulletins de l'impôt sur le revenu des collectivités pour les années 2000, 2001 et 2002, tous émis à son égard le 18 août 2005 par le bureau d'imposition Sociétés 2 ;

Vu le mémoire en réponse du délégué du gouvernement déposé au greffe du tribunal administratif le 28 septembre 2006 ;

Vu le mémoire en réplique déposé au greffe du tribunal administratif le 23 octobre 2006 par Maître Eyal GRUMBERG pour compte de la société anonyme X. ;

Vu les pièces versées en cause et notamment les bulletins en cause ;

Ouï le juge-rapporteur en son rapport, ainsi que Maître Murielle ZINS, en remplacement de Maître Eyal GRUMBERG, et Monsieur le délégué du gouvernement Jean-Marie KLEIN en leurs plaidoiries respectives.

A travers trois courriers séparés datés au 27 juillet 2005, le bureau d'imposition Sociétés 2 de la section Sociétés du service d'imposition de l'administration des Contributions directes, ci-après désigné par le « bureau d'imposition », communiqua à la société anonyme X., préqualifiée, ci-après désignée par la « société X. », des projets des bulletins de l'impôt sur le revenu des collectivités, de l'impôt commercial communal et de la retenue sur revenus de capitaux pour les années 2000, 2001 et 2002, tout en l'invitant de présenter ses objections éventuelles contre ces projets avant le 5 août 2005.

Pour les trois années d'imposition en question, lesdits projets de bulletins comportèrent la requalification en distributions cachées de bénéfices des « *frais de voitures, leasing et frais de déplacement & hôtel* », ainsi que la réintégration au résultat imposable d'amendes et de « *commissions et frais non déductibles* ».

Ayant constaté que ce dernier poste de réintégration au résultat imposable visait essentiellement les commissions par elle payées aux apporteurs d'affaires étrangers dans le cadre de son activité de domiciliation de sociétés, la société X. prit position à travers une lettre du 3 août 2005 et formula la demande « *d'accepter pour ces années et à titre exceptionnel les commissions en frais déductibles compte tenu des explications que je vous ai données* » en expliquant que « *les commissions ont véritablement été réglées en espèces aux différentes personnes dont je vous ai communiqué la liste et il ne s'agit nullement de bénéfices cachés* », tout en marquant son accord avec le refus de déduction des frais de véhicules, de leasing et de déplacement.

En date du 18 août 2005, le bureau d'imposition émit à l'égard de la société X. les bulletins de l'impôt sur le revenu des collectivités, de l'impôt commercial communal et de retenue sur revenus de capitaux qui reprirent sans changement les bases d'imposition et cotes d'impôt figurant dans les projets d'imposition afférents antérieurs.

Par courrier recommandé de son mandataire du 27 septembre 2005, la société X. forma une réclamation contre les trois bulletins de l'impôt sur le revenu des collectivités du 18 août 2005.

Suite à une première demande de sursis à exécution formulée par le mandataire de la société X. moyennant un courrier du 20 octobre 2005, le bureau d'imposition y prit position par courrier du 15 novembre 2005 libellé comme suit :

« *En réponse à votre lettre sous rubrique je vous informe que votre mandante m'avait effectivement fait parvenir les noms des bénéficiaires économiques de sociétés offshore, mais sans toutefois en apporter la preuve écrite. En d'autres mots il me faudrait une pièce signée par les personnes en cause où celles-ci reconnaîtraient*

- a) *être le bénéficiaire économique de telle ou telle société offshore ;*
- b) *avoir perçu en qualité de bénéficiaire économique de telle ou telle société offshore telle ou telle commission provenant de la S.A. X..*

Il va sans dire que les adresses exactes de toutes les personnes morales et physiques concernées devront me parvenir en même temps. Les signatures des bénéficiaires

économiques sont à faire légaliser par le bureau d'imposition des personnes physiques compétent pour l'imposition des personnes respectives.

Dès réception en bonne et due forme des documents ci-avant spécifiés je serai en mesure de réexaminer votre demande de sursis à exécution du 20 octobre 2005 ».

La société X. s'étant vue signifier le 14 décembre 2005 une contrainte portant sur la somme de 197.009,39 €, dont l'essentiel représente les cotes des impôts fixés par les bulletins prévisés du 18 août 2005, son mandataire soumit, par courrier recommandé du 25 janvier 2006, au service des poursuites de l'administration des Contributions directes une demande de suspendre les mesures d'exécution en renvoyant à la réclamation pendante devant le directeur de l'administration des Contributions directes et au fait « *qu'une proposition d'arrangement a été faite* ».

N'ayant reçu jusque lors aucune décision dudit directeur statuant sur les mérites de sa réclamation prévisée du 27 septembre 2005, la société X. a fait introduire, par requête déposée le 28 avril 2006, un recours contentieux tendant à la réformation, sinon à l'annulation d'une « *décision implicite de rejet rendue par l'administration des Contribution directes en la personne de Monsieur le Directeur des Contributions, suite à une réclamation introduite en date du 27 septembre 2005* », ainsi que subsidiairement à l'annulation des trois bulletins de l'impôt sur le revenu des collectivités du 18 août 2005.

C'est à juste titre que le délégué du gouvernement souligne qu'en cas de silence du directeur des Contributions suite à une réclamation, le recours est à diriger, non contre une décision implicite de rejet du directeur, mais contre la décision qui fait l'objet de la réclamation, c'est-à-dire le bulletin d'impôt attaqué (trib. adm. 25 novembre 1998, n^{os} 10308 à 10311 du rôle, Pas. adm. 2006, v^o Impôts, n^o 461), de manière que le recours sous analyse encourt l'irrecevabilité en ce qu'il entend déférer au tribunal une décision implicite de rejet du directeur. Par contre, dans la mesure où la requête introductive conclut dans son dispositif également à la réformation, certes en conséquence de la réformation de la décision implicite directoriale, des trois bulletins de l'impôt sur le revenu des collectivités du 18 août 2005 et où la société demanderesse précise à travers son mémoire en réplique que le recours vise en fait ces mêmes bulletins en portant ses moyens exclusivement à leur égard, le recours sous analyse est à considérer comme tendant également, au-delà de la demande subsidiaire en annulation, à la réformation desdits bulletins.

Conformément aux dispositions combinées du paragraphe 228 de la loi générale des impôts du 22 mai 1931, appelée « *Abgabenordnung* », en abrégé « *AO* », et de l'article 8 (3) 3. de la loi modifiée du 7 novembre 1996 portant organisation des juridictions de l'ordre administratif, le tribunal administratif est appelé à statuer comme juge du fond sur un recours introduit contre un bulletin de l'impôt sur le revenu des collectivités en l'absence d'une décision du directeur de l'administration des Contributions directes ayant statué sur les mérites d'une réclamation contre ce même bulletin. Le tribunal est partant compétent pour connaître du recours en réformation dirigé contre les trois bulletins de l'impôt sur le revenu des collectivités du 18 août 2005, lequel est également recevable pour avoir été introduit dans les formes et délai de la loi. Par voie de conséquence, le recours subsidiaire en annulation contre ces mêmes bulletins est irrecevable.

A l'appui de son recours, la société demanderesse expose qu'elle exercerait, en sa qualité de société fiduciaire, entre autres une activité de domiciliation de sociétés et qu'elle domicilierait notamment des sociétés dont les bénéficiaires économiques seraient des résidents français. Elle fait valoir qu'elle aurait nécessairement recours à des apporteurs d'affaires dans la mesure où elle n'embaucherait pas de commerciaux ou d'autres salariés

affectés à la recherche de clients, que ces apporteurs d'affaires lui enverraient des clients potentiels entendant créer une société au Luxembourg en contrepartie de commissions à leur allouer. Dans la mesure où le paiement de ces commissions lui aurait permis de développer son activité de domiciliation de sociétés, la société demanderesse estime que lesdites commissions auraient été provoquées exclusivement par ses besoins, de manière qu'elles devraient être qualifiées de frais d'obtention, sinon de dépenses d'exploitation.

En ce qui concerne le versement effectif de ces commissions, la société demanderesse argue qu'elle aurait soumis au bureau d'imposition une liste précise des noms des divers apporteurs d'affaires et des montants respectifs leurs alloués, de sorte qu'elle aurait « *fait preuve de bonne foi et de loyauté* » et que ses déclarations d'impôt devraient bénéficier d'une présomption d'exactitude. Elle soutient que les pièces supplémentaires requises par le bureau d'imposition, à savoir des certificats dressés par les bénéficiaires économiques sur les montants de commissions perçus, ne seraient pas expressément visées par le § 205 (2) AO, que la preuve en matière fiscale serait libre et que l'obligation de preuve à charge du contribuable serait limitée à ce qu'on peut raisonnablement exiger du contribuable. Elle estime que la production des attestations de ses apporteurs d'affaires ne saurait être raisonnablement exigée de sa part au motif qu'elle aurait formellement identifié ses apporteurs d'affaires et précisé les montants de commissions leurs versés, de manière à avoir documenté à suffisance de droit la réalité du paiement desdites commissions. La société demanderesse ajoute qu'elle aurait dû accepter les conditions de paiement posées par ses apporteurs d'affaires qui auraient tous demandé le versement en espèces, qu'en raison de la relation de confiance existante, aucune preuve écrite n'aurait été dressée et qu'aucune disposition légale n'exigerait le caractère écrit d'une telle convention.

La société demanderesse conclut que les trois bulletins de l'impôt sur le revenu des collectivités critiqués n'auraient pas fixé des bases d'imposition exactes et qu'ils devraient partant encourir la réformation dans le sens de la déduction des montants de commissions payés durant ces trois années, à savoir les montants de 102.746,55 € pour l'année 2000, de 143.368,80 € pour l'année 2001 et de 40.000 € pour l'année 2002.

Le délégué du gouvernement rétorque d'abord que la demande de voir les commissions litigieuses qualifiées de frais d'obtention manquerait en droit. Ensuite, il considère qu'au vu de l'importance de ces commissions, surtout au titre des années 2000 et 2001, et de leur paiement à des sociétés offshore, leur qualification réelle ferait problème. Tout en admettant que la société demanderesse a dressé une liste des bénéficiaires économiques des paiements avec les montants respectifs, le délégué du gouvernement relève que la société demanderesse aurait, en se retranchant à tort derrière une confidentialité inopposable au bureau d'imposition, manqué à révéler les adresses exactes de ces tiers, de manière qu'elle n'aurait pas mis le bureau d'imposition en mesure de chercher, fût-ce par échantillon, une confirmation auprès de ces derniers sur base du § 175 AO. Le représentant étatique s'empare également du § 205a AO qui interdirait la déduction de dépenses d'exploitation déclarées, mais non vérifiables, faute de précisions sur les bénéficiaires.

A travers son mémoire en réplique, la société demanderesse réitère son argumentation quant à la qualification des commissions en cause en tant que frais d'obtention et elle rappelle avoir versé une liste complète des noms de ses apporteurs d'affaires indiquant toutes les données à sa disposition, à savoir les noms, prénoms et montants perçus, ainsi que leurs villes de résidence respectives, de manière que le bureau d'imposition, en exigeant la production des adresses exactes des apporteurs d'affaires, requerrait des informations qui ne seraient pas à sa disposition et qu'aucune disposition légale ne lui imposerait de fournir. Elle ajoute que les déclarations remises bénéficieraient

d'une présomption de véracité et que le délégué du gouvernement, en lui reprochant l'impossibilité d'une vérification des informations par elle soumises, renverserait la charge de la preuve.

Il est incontesté en cause que la société X. exerçait au cours des années d'imposition en cause une activité qui relève de la catégorie du bénéfice commercial tel que défini à l'article 14 de la loi modifiée du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu, en abrégé « LIR ».

C'est dès lors à juste titre que le délégué du gouvernement estime que la prétention de la société X. à voir qualifier les commissions litigieuses à ses apporteurs d'affaires de frais d'obtention manque en droit. En effet, au vœu de l'article 103 LIR, qui fait partie de la section III intitulée « *dispositions communes aux catégories de revenus nets visées aux numéros 4 à 8 de l'article 10* » au sein du chapitre IV de la LIR, « *le revenu net de chacune des catégories de revenus visées aux numéros 4 à 8 de l'article 10 est constitué par l'excédent des recettes sur les frais d'obtention* ». Il découle de cette disposition et de son positionnement au sein du texte de la LIR que la notion des frais d'obtention, telle que définie par l'article 105 LIR, est appelée à s'appliquer exclusivement dans le cadre des catégories de revenus visées aux numéros 4 à 8 de l'article 10 LIR, ayant comme caractéristique commune que la détermination de leur revenu net se fait par comparaison des recettes et des frais engagés (« *Überschusseinkünfte* »), et non pas dans le cadre de la catégorie de revenu du bénéfice commercial visé au numéro 1 de l'article 10 LIR. Il s'ensuit que les commissions litigieuses, dont le paiement est invoqué dans le cadre de la détermination du bénéfice commercial de la société X., ne sauraient point être qualifiées de frais d'obtention.

Par contre, l'article 45 (1) LIR, applicable dans le cadre de la détermination du bénéfice commercial, dispose que « *sont considérées comme dépenses d'exploitation déductibles les dépenses provoquées exclusivement par l'entreprise* ».

Or, des commissions qu'un contribuable paie à des tiers en contrepartie de la transmission de nouvelles affaires dans le cadre de son activité de domiciliation de sociétés dans le but de développer cette activité doivent être qualifiées en leur principe de dépenses d'exploitation, de manière que la pétition de principe de la société X. que de telles commissions peuvent rentrer dans la notion de dépenses d'exploitation est fondée.

Cependant, force est de constater que la question qui divise les parties à l'instance est moins le principe de la qualification des commissions litigieuses, mais plutôt celle de la preuve de la réalité de ce lien causal et du paiement effectif des montants de commissions en cause.

C'est à tort que la société X. s'empare d'abord d'une présomption d'exactitude dont ses déclarations d'impôt devraient bénéficier, étant donné que les dispositions légales applicables, dont surtout les §§ 166, 170, 171, 204 et 205 AO, instaurent un régime qui ne fait bénéficier une déclaration d'impôt d'aucune présomption de véracité, mais qui impose au bureau d'imposition une mission de contrôle et d'examen objectif et impartial de la déclaration et d'investigations supplémentaires en cas de doute raisonnable sur le caractère véridique et complet de la déclaration, le contribuable étant corrélativement soumis à un devoir de collaboration avec le bureau d'imposition en éclairant les points douteux et en produisant des éléments de preuve qu'on peut raisonnablement attendre de sa part.

Ensuite, il échet de constater que les commissions litigieuses pour l'année 2000 ont été comptabilisées dans les comptes de la société X. sur le compte S476000

« *Verkaufsprovisionen* » sous forme d'une écriture du 9 février 2000 à hauteur de 2.459.912 LUF en faveur de « *D.V.* », d'une écriture du 16 octobre 2000 à hauteur de 60.268 LUF en faveur de « *D.D. commission* » et d'une écriture du 31 décembre 2000 à hauteur de 1.624.605 LUF en faveur de « *N.* », de manière à totaliser la somme de 4.144.785 LUF, soit 102.746,55 €.

Pour l'année 2001, les commissions en cause ont été inscrites en partie sur le même compte S476000 sous forme de plusieurs écritures d'un total de 218.082 LUF en faveur de « *NSI* », d'une écriture de 2.016.995 LUF en faveur d'un bénéficiaire non défini, d'une écriture de 2.016.995 LUF en faveur de « *D.V. Inc* », et en partie inscrites au compte S495000 « *Rechts- und Beratungskosten* » sous forme de plusieurs écritures en faveur de « *X. International* » à hauteur de 689.813 LUF et d'une écriture à hauteur de 811.598 LUF en faveur de « *D.V. Inc* » du chef de « *conseil en gestion* ». Le montant total des reprises s'élève ainsi à 5.783.483 LUF, soit 143.368,80 € qui correspondent exactement au montant de commissions pour apporteurs d'affaires dont la société X. fait état dans ses relevés des commissions et des bénéficiaires soumis au bureau d'imposition pour cette année d'imposition.

Pour l'année 2002, la reprise sur commissions opérée par le bureau d'imposition concerne une seule écriture sur le compte S476000 à hauteur de 40.000 € en faveur de « *E.* ».

Eu égard à l'élément spécifique de ces dépenses en faveur de sociétés étrangères off-shore ou de bénéficiaires non identifiés inscrits dans les comptes sociaux de la société X., le bureau d'imposition pouvait valablement faire état, nonobstant la présomption de véracité au fond instaurée par le § 208 (1) AO en faveur d'une comptabilité formellement régulière, de doutes si ces commissions représentaient des contreparties réelles de prestations effectives en faveur de la société X. et solliciter des informations complémentaires de la part de cette dernière en se prévalant de son devoir de collaboration consacré par les §§ 170 et 171 AO.

Il résulte des éléments du dossier fiscal que le bureau d'imposition a effectivement sollicité auprès de la société X. des informations complémentaires entre autres sur les postes de commissions susvisés. Celle-ci a soumis des pièces supplémentaires sous forme, d'une part, d'une liste des bénéficiaires réels des commissions indiquant leurs noms, prénoms, leur activité professionnelle et leurs villes d'établissement et, d'autre part, d'une liste des montants respectivement alloués aux différents apporteurs d'affaires en raison de chaque dossier de domiciliation. En outre, la société X. a fourni des explications orales par le biais de son représentant lors d'un entretien avec le préposé du bureau d'imposition. Finalement, la société X. a précisé dans un courrier du 26 avril 2005 que les commissions « *ont été versées par le biais de société off shore et payées en cash à nos différents apporteurs d'affaires dont vous trouverez la liste ci-jointe. Dans le cas où vous souhaiteriez des informations complémentaires, je viendrai vous en faire part de vive voix et ceci, afin de respecter la confidentialité qui me lie à ces différentes personnes* ».

Les §§ 171 et 205 AO confèrent au bureau d'imposition le pouvoir d'exiger de la part du contribuable la preuve de la réalité d'une dépense et de son lien avec l'activité imposable et le bureau d'imposition peut exiger dans ce cadre, si cette preuve ne peut pas être rapportée à suffisance de droit et de fait au moyen d'autres éléments soumis par le contribuable, l'indication par celui-ci du bénéficiaire de la dépense dans la mesure où cette révélation peut être, d'après les circonstances de l'espèce, raisonnablement imposée au contribuable. En outre, le § 205a (2) AO, disposant que « *wenn der Steuerpflichtige beantragt, daß Betriebsausgaben oder Werbungskosten bei der Feststellung des Einkommens abgesetzt werden, so kann das Finanzamt verlangen, dass der Steuerpflichtige die Empfänger genau bezeichnet* », confère une base légale pour que l'exigence de la fourniture de l'identité exacte

du bénéficiaire d'une dépense puisse être raisonnablement imposée au contribuable d'après une appréciation valable des circonstances de l'espèce par le bureau d'imposition.

Or, en l'espèce, les charges de commissions enregistrées dans les comptes sociaux de la société X. au bénéfice de sociétés étrangères off-shore sans autres documents justificatifs constituent des opérations au sujet desquelles le soupçon d'un défaut de réalité économique pouvait valablement être élevé par le bureau d'imposition, de manière que celui-ci a exercé son pouvoir d'appréciation en conformité au § 2 de la loi d'adaptation fiscale du 16 octobre 1934 et aux §§ 204 et 205a AO en exigeant de la société X. l'indication des bénéficiaires effectifs de ces commissions et des montants leur alloués.

Par contre, s'il est vrai que l'indication des bénéficiaires prévue par le § 205a (2) AO doit en principe comporter tous les éléments nécessaires à leur identification et localisation (« *genau bezeichnet* »), de manière que le relevé des bénéficiaires soumis par la société X. au bureau d'imposition ne répond pas entièrement à cette exigence à défaut de fourniture des adresses exactes des personnes y renseignées, il n'en reste pas moins que la société X. n'a point refusé la communication des identités des bénéficiaires et que le relevé des bénéficiaires soumis par la société X. permet de conclure avec une probabilité suffisante que les commissions ont été versées intégralement à des personnes résidant à l'étranger et partant non soumises à la compétence fiscale luxembourgeoise, de manière que les éléments soumis par la société X. suffisent à cet égard à la finalité du § 205a AO et que la sanction du refus de déduction de ces dépenses, prévue par l'alinéa (3) de cette disposition, ne saurait être justifiée de ce chef.

En ce qui concerne les doutes quant à la réalité du paiement des commissions et à leur import réel, il convient de rappeler que la société X. a soumis au bureau d'imposition outre le relevé des bénéficiaires de commissions, un relevé renseignant par année d'imposition concernée les dossiers de domiciliation transmis par les apporteurs d'affaires, le montant du chiffre d'affaires réalisé par dossier et le montant de la commission allouée à l'apporteur d'affaires correspondant nommément visé. S'il est vrai que ces relevés contiennent seulement les noms, prénoms et villes d'établissement des apporteurs d'affaires et non pas leurs adresses exactes, défaut critiqué par le bureau d'imposition et le délégué du gouvernement, il n'en reste pas moins que tous les apporteurs d'affaires mentionnés exercent des professions réglementées, en l'occurrence celles d'expert-comptable, de notaire, d'avocat et de conseil économique, de manière qu'ils ont fait l'objet d'un agrément administratif ou font partie d'un ordre professionnel et qu'ils sont partant localisables à partir de leur appartenance professionnelle. Alors même que la société X. a ainsi manqué à son obligation d'indiquer les données précises incluant les adresses de ses apporteurs d'affaires, elle n'a néanmoins pas refusé la communication des identités de ces personnes, mais a livré les informations certes incomplètes mais qu'elle affirmait avoir en sa possession, de manière que le bureau d'imposition n'était pas admis à appliquer *de plano* la sanction du refus de déduction des commissions prévue par le § 205a (3) AO, mais devait exercer son pouvoir d'appréciation sur la question de savoir si les éléments fournis par la société X. documentaient à suffisance de fait la réalité des opérations à la base des dépenses d'exploitation litigieuses.

Nonobstant la critique du délégué du gouvernement que les indications soumises par la société X. ne permettent pas à elles seules au bureau d'imposition de chercher sans autre mesure d'instruction, fût-ce par échantillon, une confirmation auprès des apporteurs d'affaires sur base du § 175 AO sur les commissions dont la société X. fait état, le tribunal arrive à la conclusion que l'ensemble des éléments de fait prévisés en cause, ensemble les moyens et explications de la société X. au cours de la procédure contentieuse, documentent

de manière cohérente et avec une probabilité suffisante la réalité des opérations et des paiements de commissions en cause eu égard à la pratique courante du monde des affaires de verser des contreparties pour des apports d'affaires et au mode de règlement des commissions imposé par les apporteurs d'affaires qui rendait une preuve documentaire difficile. Au cas où le bureau d'imposition aurait, dans le cadre de sa mission de contrôle et d'investigation des cas d'imposition, entendu procéder à une vérification de la réalité des paiements de commissions litigieux à travers des questions afférentes posées à certains des bénéficiaires des commissions en cause, il lui aurait incombé de solliciter formellement la production, par la société X., d'un relevé des apporteurs d'affaires comportant l'indication de leurs adresses exactes. Par contre, le bureau d'imposition ne pouvait pas, sans avoir au préalable formellement requis la soumission de ces informations supplémentaires, tirer des éléments lui soumis jusque lors *de plano* la conclusion que la réalité des paiements des commissions litigieuses n'était pas établie en cause. A titre superfétatoire, il y a lieu d'ajouter que l'exigence, telle que visée dans le courrier précité du bureau d'imposition du 15 novembre 2005, de produire d'office des attestations de l'ensemble des apporteurs d'affaires, dont les signatures seraient à légaliser par leurs bureaux d'imposition étrangers respectivement compétents, sur les montants des commissions par eux perçus constitue une exigence de preuve qui ne saurait être raisonnablement imposée à la société X..

Il s'ensuit que le bureau d'imposition n'est pas à confirmer dans son appréciation en sens contraire et que les commissions litigieuses sont à qualifier de dépenses d'exploitation déductibles, entraînant que les trois bulletins de l'impôt sur le revenu des collectivités déferés encourrent la réformation conformément au dispositif ci-après.

PAR CES MOTIFS

le tribunal administratif, deuxième chambre, statuant à l'égard de toutes les parties,

déclare irrecevable le recours principal en réformation en ce qu'il entend déférer au tribunal une décision implicite de rejet du directeur de l'administration des Contributions directes,

reçoit le recours en réformation en la forme en ce qu'il est dirigé contre les trois bulletins de l'impôt sur le revenu des collectivités des années 2000, 2001 et 2002, datant du 18 août 2005,

au fond, le déclare justifié,

partant, par réformation des trois bulletins de l'impôt sur le revenu des collectivités pour les années 2000, 2001 et 2002, émis le 18 août 2005 à l'égard de la société X., dit que

- les commissions litigieuses à hauteur de 4.144.785 LUF, soit 102.746,55 € pour l'année 2000,

- les commissions en cause à hauteur de 5.783.483 LUF, soit 143.368,80 € pour l'année 2001,

- la commission litigieuse à hauteur de 40.000 € pour l'année 2002

sont à qualifier de dépenses d'exploitation déductibles au sens de l'article 45 LIR au titre des années d'imposition respectives,

renvoie l'affaire devant le directeur de l'administration des Contributions directes en vue de sa transmission au bureau d'imposition compétent pour exécution,

condamne l'Etat aux frais.

Ainsi jugé par:

M. SCHOCKWEILER, premier vice-président,

M. SCHROEDER, premier juge,

M. SPIELMANN, juge,

et lu à l'audience publique du 7 mai 2007 par le premier vice-président, en présence de M. LEGILLE, greffier.

LEGILLE

SCHOCKWEILER